Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 32577 du rôle
Inscrit le 24 mai 2013

Audience publique du 4 juin 2014

Recours formé par
la société anonyme ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32577 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 mai 2013 par la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, pour compte de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B…, représentée par son administrateur unique actuellement en fonctions, Monsieur ..., demeurant F-…, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 mars 2013 déclarant la réclamation introduite le 4 juillet 2011 par la société à responsabilité limitée ...préqualifiée, au nom et pour compte de la société anonyme ... préqualifiée, contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, émis le 23 mars 2011, irrecevable pour tardiveté et pour défaut d'existence d'un mandat *ad litem* à l'époque de la réclamation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 septembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mai 2014.

Par courrier daté au 21 juin 2011 et réceptionné le 4 juillet 2011, la société à responsabilité limitée ...introduisit, auprès de l'administration des Contributions directes, une réclamation au nom et pour compte de la société anonyme ... contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, tous les deux émis le 23 mars 2011.

Par lettre du 8 juillet 2011, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions demanda à la société à responsabilité limitée ...de justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration établissant son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, demande à laquelle la société ...ne réserva cependant aucune suite.

Par décision du 8 mars 2013, référencée sous le numéro du rôle C 16834, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur » déclara ladite réclamation irrecevable pour tardiveté et pour faute de qualité. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 4 juillet 2011 par la société à responsabilité limitée Monterey Audit, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour introduire réclamation concernant les sommes réclamées pour l'imposition des revenus de l'année 2009 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu les §§ 102, 107, 238 et 254 alinéa 2 AO ;

Considérant que même si la requête ne désigne pas autrement les bulletins critiqués, les réclamations sont à considérer comme étant dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, les deux émis en date du 23 mars 2011 et notifiés en date du 28 mars 2011 ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant d'abord, qu'aux termes des §§ 228 et 256 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

Considérant que les décisions litigieuses ont été émises le 23 mars 2011 et notifiées le 28 mars 2011 de sorte que le délai a expiré le 28 juin 2011 ; que les réclamations, introduites en date du 4 juillet 2011, sont donc tardives ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas relevé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ; qu'en exécution du § 252 AO, les réclamations sont donc à qualifier de tardives ;

Considérant encore qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'Etat, 14.01.1986, n°6514 ; Tribunal administratif, 16.06.1999, n°10724 ; Cour administrative, 21.12.1999, n°11382C) ;

Considérant que « l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé ; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. adm. 8 mai 2000, n°11431, Pas. adm. 2001, v°Impôts, n°243) » ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, les déposants ont dû être invités par lettre du 8 juillet 2011 à justifier de leur pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit leur mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ; que néanmoins, faute de remise d'un tel mandat ad litem exprès et spécial, les déposants n'ont jamais su justifier de leur pouvoir d'agir pour le compte de la requérante ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que les réclamations introduites sont irrecevables ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables ».

La société ... s.a. a, par requête déposée le 24 mai 2013 au greffe du tribunal administratif, fait introduire, par l'intermédiaire de la société à responsabilité limitée ...s.à r.l., un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 8 mars 2013.

Force est de prime abord de constater que la société ... s.a. ne précise pas si elle entend introduire un recours en réformation ou en annulation, de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'elle a entendu introduire un recours admis par la loi[1].

A cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond

[1] Trib. adm. 18 janvier 1999, n°10760 du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°713 et les autres références y citées

sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le délégué du gouvernement soulève de prime abord l'irrecevabilité du recours en réformation au motif que la requête introductive d'instance serait ambiguë en ce qui concerne l'identité de la personne qui a introduit le recours et qu'elle ne contiendrait pas les indications prévues par la loi quant à l'identité de la demanderesse, de sorte qu'elle serait contraire à l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après « la loi du 21 juin 1999 ».

D'après le délégué du gouvernement, la requête introductive d'instance contreviendrait en outre à l'article 2 paragraphe 1, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, dans la mesure où elle aurait été introduite sur papier à entête de la société à responsabilité limitée ...s.à r.l., qu'elle mentionnerait la société ... s.a. et qu'elle comporterait la signature « ...», la partie étatique soulignant encore que Monsieur ... serait le « *gérant* » actuel de la société ... s.a.. Ainsi, le recours serait déposé sur papier à en-tête de la société ...s.à r.l., expert-comptable, et ce malgré le fait qu'il n'existerait pas de mandat dans le chef de cette dernière pour représenter la société ... s.a et que par ailleurs, la requête ne porterait pas la signature de cet expert-comptable, de sorte que le recours serait à déclarer irrecevable.

En ce qui concerne le premier moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie étatique, à savoir une violation de l'article 1er de la loi du 21 juin 1999, dans la mesure où la requête introductive d'instance ne contiendrait pas les indications légales prévues en ce qui concerne l'identité exacte de la demanderesse, à savoir « les noms, prénoms et domicile » de celle-ci, force est au tribunal de constater que si la recours sous analyse ne mentionne certes pas l'adresse du siège social de la demanderesse, il n'en reste pas moins que ledit recours indique sans équivoque le nom de la demanderesse, le numéro fiscal de celle-ci, ainsi que le numéro de rôle de la décision précitée du directeur du 8 mars 2013. Par ailleurs, il y a lieu de souligner que le siège social de la demanderesse, de même que son numéro d'inscription au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg, ou encore son représentant légal, résultent à suffisances des pièces annexées à la requête introductive d'instance de sorte que la partie étatique n'a pas pu se méprendre sur l'identité de la demanderesse. A cet égard, il y a encore lieu de rappeler que le défaut d'indiquer l'adresse exacte dans la requête introductive d'instance n'est de nature à entraîner l'irrecevabilité du recours que dans la mesure où il a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense[2]. Or, dans la mesure où le tribunal vient de retenir que la partie étatique n'a pas pu se méprendre sur l'identité de la demanderesse et a d'ailleurs pu prendre position de façon exhaustive quant au recours de cette dernière, il y a lieu de retenir que ses droits de la défense n'ont subi aucun grief, de sorte que le moyen d'irrecevabilité relatif à une violation de l'article 1er de la loi du 21 juin 1999 est à rejeter comme non fondé.

En ce qui concerne le second moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par la partie étatique, à savoir le défaut de mandat exprès et spécial dans le chef du mandataire de la société ... s.a., il y a lieu de relever qu'aux termes de l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2, de la loi modifiée

[2] Trib. adm. 6 avril 2006 n°20964 du role, Pas. adm. 2012, V°Procédure contentieuse, n°350.

du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, dans sa version applicable au moment de l'introduction du litige, les justiciables peuvent agir *« par eux-mêmes ou (...) se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisé à exercer sa profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes »*.

L'article 2, paragraphe 1er, deuxième alinéa de la loi précitée du 10 août 1991 n'impose pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, ni ne spécifie la forme dudit mandat, mais il suffit que le mandat du représentant professionnel autre que l'avocat ressorte d'une procuration écrite à soumettre ensemble avec les autres pièces du dossier au greffe du tribunal administratif[3].

Force est au tribunal de constater que le recours sous analyse a été introduit sur un papier comportant en son entête le nom de la société ...et qui mentionne par ailleurs dans la note de bas de page l'identification exacte de ladite société, à savoir son autorisation d'établissement, son numéro d'inscription au registre de commerce, son numéro de TVA, ainsi que l'adresse de son siège social. Il résulte cependant également de cette même requête introductive d'instance qu'elle a été signée par Monsieur ..., lequel, malgré le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie étatique, est resté en défaut de verser une pièce susceptible de prouver qu'il a le pouvoir d'engager ladite société.

En tout état de cause, et même à admettre que le recours ait été effectivement déposé par la société à responsabilité limitée ...s.àr.l., société dont la qualité d'expert-comptable n'est pas contestée en cause, cette dernière est cependant restée en défaut de verser un mandat exprès et spécial émanant de la société ... s.a. au tribunal, mandat duquel il résulterait que cette dernière à autorisé en bonne et due forme la société ...d'introduire un recours en son nom et pour son compte, étant encore souligné que tout comme dans le cadre de la procédure contentieuse, cette même société a, lors de la procédure précontentieuse, agi au nom de la société …, sans pour autant produire un quelconque mandat exprès pour ce faire, et ce en violation des paragraphes 238 et 102 (2) AO et ce malgré le courrier lui adressé en ce sens par l'administration des Contributions directes en date du 8 juillet 2011.

Au vu des considérations qui précèdent, et à défaut pour la société … d'avoir déposé un mandat exprès et spécial au tribunal, il y a lieu de déclarer le recours sous analyse irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

[3] Trib. adm. 19 avril 2010, n°26049 du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°703.

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 juin 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5/6/2014
Le Greffier du Tribunal administratif